

COUR ADMINISTRATIVE

Numéros du rôle : 36312C et 36313C

Inscrits le 21 mai 2015

Audience publique du 14 juillet 2015

Appels formés respectivement par

Madame, ...,

et Monsieur, ...,

contre

un jugement du tribunal administratif du 6 mai 2015 (n^{os} 35850 et 35884 du rôle)

dans un litige les opposant à

**une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

I.

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36312C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 mai 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame, épouse ..., demeurant à L-... , dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 mai 2015 (n^{os} 35850 et 35884 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à l'annulation d'une décision du 9 janvier 2015 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 juin 2015 ;

II.

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36313C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 mai 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN au nom de Monsieur, demeurant à L-..., dirigé contre le même jugement du 6 mai 2015 (n^{os} 35850 et 35884 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a débouté de son intervention volontaire dans la procédure initiée par Madame, épouse ..., tendant à l'annulation d'une décision du 9 janvier 2015 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 juin 2015 ;

I. + II.

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Roland PLIGER, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 juin 2015.

-

Par un courrier du 9 janvier 2015, référencé sous le numéro 2014-525-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à Madame, ci-après désignée par « *Madame ...* », de lui fournir des renseignements pour le 12 février 2015 au plus tard, suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 3 juin 1986, ci-après désignée par la « *Convention* », et, d'un autre côté, de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée comme suit :

« *Madame,*

Suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 février 2015 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

... ..

Date de naissance : ...

Adresse au Luxembourg : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier votre situation fiscale, les autorités fiscales espagnoles nécessitent des renseignements alors que d'après la législation espagnole, celles-ci estiment que vous êtes susceptible d'être considéré comme résident fiscal espagnol.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013.

- *Veillez fournir des éléments permettant d'établir que vous disposez d'un foyer d'habitation permanent au Luxembourg et que le centre de vos intérêts vitaux se trouve au Luxembourg : description du foyer d'habitation, factures gaz / eau / électricité, abonnements téléphoniques, relations économiques au Luxembourg, relations sociales au Luxembourg, activités professionnelles au Luxembourg, fonctions sociétaires occupées au Luxembourg (associé ou administrateur de société par exemple), comptes bancaires luxembourgeois etc. ;*
- *Veillez indiquer la totalité de vos revenus de source luxembourgeoise à quel titre que ce soit (salariée, associée, actionnaire, administrateur,...) et sous quelque*

forme que ce soit (salaires, dividendes, intérêts, jetons de présence, avantages,...) et veuillez identifier le ou les employeurs pour lesquels vous travaillez ainsi que la ou les sociétés dont vous percevez d'éventuels revenus ;

- *Veuillez fournir vos déclarations fiscales pour les années 2010 à 2013 ;*
- *Veuillez identifier les comptes bancaires dont vous êtes titulaires au Luxembourg ou sur lesquels vous disposez d'une signature et veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes des années 2011 à 2013.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. [...] ».

Par un courrier du 9 janvier 2015, référencé sous le numéro 2014-524-S1 JT, le directeur enjoignit à Monsieur, époux de Madame ..., de lui fournir, sur le même fondement, des renseignements pour le 12 février 2015 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements de l'autorité compétente espagnole du 29 septembre 2014, l'injonction ayant un libellé identique à celle adressée à Madame

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 février 2015, inscrite sous le numéro 35850 du rôle, Madame ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la « *demande de renseignement émise par [le directeur] en date du 9 janvier 2015* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 février 2015, inscrite sous le numéro 35884 du rôle, Monsieur ... intervint volontairement dans l'affaire inscrite sous le numéro 35850 du rôle, demanda la jonction des deux rôles ainsi que l'annulation de « *la demande de renseignement émise par [le directeur] en date du 9 janvier 2015* », tout en se référant à la fois à l'injonction adressée à son épouse et à celle lui adressée.

Dans son jugement du 6 mai 2015, le tribunal administratif joignit les affaires inscrites sous les numéros 35850 et 35884 du rôle, reçut le recours en annulation dirigé contre l'injonction du directeur du 9 janvier 2015 à l'encontre de Madame ... en la forme, reçut l'intervention volontaire dans la limite de l'objet de la requête principale, à savoir pour autant qu'elle vise l'injonction du 9 janvier 2015 contre Madame ..., et la déclara irrecevable pour le surplus, au fond, déclara le recours et l'intervention volontaire non justifiés, partant en débouta et condamna la demanderesse et le demandeur en intervention solidairement aux frais.

Par requêtes déposées au greffe de la Cour administrative le 21 mai 2015, Madame ... et Monsieur ... ont respectivement fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 mai 2015 par des actes d'appel séparés inscrits sous les numéros du rôle respectifs 36312C et 36313C.

Dans la mesure où les deux appels sont dirigés contre le même jugement du 6 mai 2015 (n^{os} 35850 et 35884 du rôle) qui a joint le recours introduit par Madame ... et l'intervention volontaire de Monsieur ... pour y statuer par un seul et même jugement, il y a également lieu de joindre les deux appels introduits et d'y statuer par un seul et même arrêt.

Dans le cadre de son mémoire en réponse, l'Etat relève appel incident contre le jugement du 6 mai 2015 dans la mesure où il a reçu en la forme l'intervention volontaire de Monsieur ... dans la limite de l'objet de la requête principale.

Il y a lieu d'examiner les différents moyens soulevés par les appelants et l'Etat dans la suite juridiquement logique des questions soulevées par le biais desdits moyens.

Ainsi, la première question litigieuse en l'espèce porte sur l'étendue du recours initial introduit par Madame ... et plus particulièrement par rapport à l'identification de la ou des décisions directoriales concrètement déferées à travers ledit recours.

A cet égard, Monsieur ... critique le jugement entrepris pour avoir certes admis l'existence d'un certain lien entre la demande de renseignements adressée à Madame ... et celle dirigée à son propre égard, mais d'avoir dénié à ce lien le caractère suffisant pour admettre que les deux décisions formeraient un tout. Il rappelle que les deux demandes de renseignements auraient été présentées ensemble en tant que pièce n° 1 dans le cadre de la requête introduite par Madame En outre, il aurait un intérêt direct à l'issue de l'affaire principale en tant qu'époux de Madame ... pour être imposé collectivement avec cette dernière. De même, les deux injonctions émises par le directeur seraient identiques quant à leur contenu et viseraient les époux ...-... *in globo*. Il estime que ces éléments devraient amener la Cour non seulement à joindre les deux affaires mais à statuer également sur la décision d'injonction dirigée à son encontre et partant sur l'ensemble de l'affaire *in globo*.

Il est vrai qu'en principe la seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance (Cour adm. 4 mars 2008, n° 23157C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 299) et que le tribunal a légitimement pu relever que tant dans la motivation, qu'au dispositif de la requête introductive de première instance, Madame ... se réfère à une seule demande de renseignements datée du 9 janvier 2015 et précise par ailleurs dans l'exposé des faits que cette demande formulée à son égard vise une série de renseignements « *la concernant* », sans qu'elle ait spécifiquement mentionné une injonction du même contenu ayant été adressée à son époux et visant la situation fiscale de celui-ci.

Cependant, la situation de l'espèce est particulière en ce sens que les deux décisions d'injonction du 9 janvier 2015 sont certes destinées individuellement à Monsieur ... et à Madame ..., mais elles visent de la sorte un couple marié collectivement imposable au Luxembourg et elles sollicitent de leur part des renseignements identiques sur leur situation personnelle et patrimoniale tant individuelle que commune. Il s'ensuit que la décision d'injonction adressée à l'un des époux a nécessairement une incidence directe sur la situation personnelle de l'autre époux, de manière que les deux décisions présentent un lien tel qu'il peut légitimement être conclu qu'en l'espèce, nonobstant le libellé perfectible de la requête introductive de première instance, Madame ... a nécessairement entendu déferer au juge administratif les deux décisions directoriales d'injonction du 9 janvier 2015 « *la concernant* », cette conclusion se trouvant confortée par le fait qu'en annexe 1 de la farde des pièces jointes à la requête introductive de première instance figure non seulement la décision d'injonction adressée à Madame ..., mais également celle du même jour adressée à son époux, Monsieur La solution contraire pourrait certes être admise à partir du libellé de la requête introductive, mais ne tient pas suffisamment compte du lien prévisé entre les décisions en cause et aboutirait à la solution insatisfaisante que la décision d'injonction émise à l'égard de Monsieur ... aurait acquis autorité de chose décidée et devrait être exécutée, tandis que le succès éventuel de la voie de recours de Madame ... pourrait empêcher la communication des renseignements en partie identiques aux autorités espagnoles.

Il s'ensuit que l'appel est à déclarer justifié sur ce premier point et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours en annulation est recevable en la forme en tant que dirigé contre les deux décisions d'injonction directoriales du 9 janvier 2015.

En deuxième lieu, il y a lieu de statuer sur l'appel incident étatique formé dans la mesure où le tribunal a reçu en la forme l'intervention volontaire de Monsieur ... dans la limite de l'objet de la requête principale.

L'Etat fait valoir à cet égard que le directeur avait envoyé le 9 janvier 2015 deux décisions d'injonction séparées, l'une à Monsieur ... et l'autre à son épouse, Madame ..., et que ces décisions avaient été prises en exécution de deux demandes d'échange de renseignements de l'autorité compétente espagnole du 29 septembre 2014. Dans la mesure où Monsieur ... n'aurait pas dirigé un recours contre la décision d'injonction le concernant dans le délai légal imparti, cette dernière serait devenue définitive et Monsieur ... aurait été forclos à agir, de manière à ne plus pouvoir pallier à sa carence par le biais d'une intervention volontaire dans l'affaire concernant son épouse. L'Etat conclut partant à voir déclarer l'intervention volontaire de Monsieur ... dans l'affaire n° 35850 du rôle irrecevable dans son intégralité.

Les premiers juges ont rappelé à juste titre que la recevabilité d'une requête en intervention est non seulement conditionnée par l'existence d'un intérêt direct ou indirect à l'issue de l'affaire principale, mais que son objet est encore limité en ce sens que l'intervenant peut seulement étayer les moyens développés dans la requête principale, mais ne peut pas étendre la portée de la requête introductive d'instance, ni exposer des moyens nouveaux, de sorte qu'il ne peut que s'associer à l'action principale (cf. trib. adm. 11 janvier 2012, n° 27576 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 430).

La Cour vient de retenir ci-avant que le recours de Madame ... a été valablement dirigé contre les deux décisions d'injonction du 9 janvier 2015 dirigées à l'encontre d'elle-même et à l'encontre de son époux, Monsieur ..., de manière que la décision d'injonction visant ce dernier ne peut être considérée comme ayant acquis autorité de chose décidée à défaut de recours introduit endéans le délai légal. En outre, en tant qu'époux de la demanderesse au principal qui est imposé collectivement avec celle-ci et destinataire d'une des décisions déferées au juge administratif à travers le recours en question, Monsieur ... doit être qualifié de tiers intéressé et se voir reconnaître un intérêt suffisant à intervenir en l'espèce, alors même que l'approche procédurale dans le chef de Monsieur ... d'intervenir dans une autre instance plutôt que d'introduire lui-même un recours contre les mêmes décisions puisse apparaître comme peu orthodoxe.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont déclaré l'intervention volontaire recevable, la Cour étant amenée à préciser que l'intervention volontaire de Monsieur ... est recevable dans le cadre de l'objet de la requête principale par elle redéfini ci-avant. L'appel incident de l'Etat laisse partant d'être justifié.

Quant au fond du recours, les appelants se prévalent de la traduction d'un avis relatif à l'ouverture d'une procédure de vérification et d'enquête émis le 13 mars 2015 par les autorités espagnoles pour en déduire qu'en procédant de la sorte, les autorités espagnoles admettraient nécessairement qu'à la date de la demande de renseignements du 29 septembre 2014, l'Etat requérant n'aurait pas encore utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements demandés, de sorte que les conditions prévues par l'échange de lettres relatives au protocole n'auraient pas été respectées de l'aveu des autorités espagnoles elles-mêmes. Ils considèrent que les autorités espagnoles auraient ainsi agi de mauvaise foi en dissimulant dans leur demande le fait que l'enquête interne n'avait pas encore commencé. Tout en admettant que l'Etat requérant n'aurait en principe pas à préciser les démarches accomplies en droit interne, les appelants considèrent que la situation devrait être différente s'il est manifeste, à la simple lecture des documents produits en cause, que la déclaration dans le formulaire afférent est délibérément erronée de manière qu'aucun effet ne saurait lui être accordé. Les appelants en déduisent que la condition de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie en l'espèce en ce qui concerne plus précisément le caractère subsidiaire de l'assistance internationale par rapport aux mesures d'enquête internes.

Il y a liminairement lieu de rappeler qu'une demande d'échange de renseignements provenant des autorités espagnoles peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 27 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1^{er}, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il était loisible aux autorités espagnoles d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il a incombé au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, sinon d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale déferée que la demande des autorités espagnoles a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16 et que le directeur fait référence, dans la rubrique « *Concerne* », à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Le libellé de la décision déferée permet donc *a priori* de conclure que le directeur a suivi les autorités espagnoles et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013, partant sur ces deux ensembles de dispositions.

Cependant, dans la mesure où le délégué du gouvernement argue valablement que la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 prévoient un échange de renseignements plus large que la Convention et où son argumentation vise essentiellement la conformité de la décision directoriale déferée à cet ensemble de normes, il y a lieu d'examiner la validité de ladite décision principalement par rapport à ce cadre légal.

L'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *l'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ». Cette disposition transpose en droit luxembourgeois l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la directive 2011/16 qui dispose que « *l'autorité requise d'un Etat membre fournit à l'autorité requérante d'un autre Etat membre les informations visées* ».

à l'article 5, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs ».

L'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 érige ainsi l'épuisement préalable des sources habituelles d'information à sa disposition par l'Etat requérant en condition pour que celui-ci puisse valablement se fonder sur la directive 2011/16 afin de solliciter auprès d'un autre Etat membre l'obtention de renseignements vraisemblablement pertinents dans le cadre d'un cas d'imposition sous examen dans l'Etat requérant.

Dans chacune de leurs demandes d'échange de renseignements du 29 septembre 2014, les autorités ont déclaré sous le point A1-6) qu'elles auraient « *épuisé toutes les sources habituelles de renseignements que j'aurais pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête* ».

Les autorités espagnoles ont ainsi déclaré par ce biais au directeur que cette condition posée par l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la directive 2011/16 se trouverait vérifiée en l'espèce et le directeur pouvait *a priori* se fier à cette déclaration relative à la condition de l'épuisement des sources habituelles internes sans autrement requérir d'autres précisions à cet égard.

Tout comme pour le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est néanmoins limité, en la présente matière à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant, le cas échéant, être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le contenu de la demande de renseignements étrangère en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées ou d'autres conditions posées à un échange de renseignements, dont celle relative à l'épuisement des sources d'informations internes.

En l'espèce, les appelants se prévalent de deux communications leur adressées individuellement le 13 mars 2015 par l'administration fiscale espagnole les informant de l'ouverture d'une procédure de vérification et d'enquête à leur égard « *dans le but de vérifier le respect de vos obligations et devoirs fiscaux concernant les objets et périodes ci-dessous* ». Il se dégage de ce document que les appelants ont été requis de se présenter le 21 avril 2015 au siège de Madrid du bureau régional de l'inspection dans le cadre de cette enquête ayant pour objet l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur le revenu des non-résidents pour les années 2010 à 2013. Les appelants sont encore informés dans ce document que la « *procédure d'inspection présentera un caractère général* » et qu'ils devront soumettre comme documents notamment :

« - Attestations :

- *Revenus du travail personnel*
- *Revenus du capital mobilier (ou, à défaut, extraits bancaires)*
- *Imputations au régime de transparence fiscale.*

- *Justificatifs*

- *Revenus du capital mobilier*
- *Acquisitions et aliénations de tous types de biens*
- *Frais déductibles appliqués pour déterminer la base imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques*
- *Réductions sur ce même impôt*
- *Biens, droits et obligations susceptibles d'entrer en ligne de compte pour le calcul de la base imposable à l'impôt sur le patrimoine*

- *Registres exigibles spécifiquement aux fins des normes à caractère fiscal, concernant les activités d'entreprise, professionnelles, artistiques ou agricoles, ainsi que les justificatifs étayant les annotations.*

- *Contrats et documents pertinents sur le plan fiscal ».*

Il découle partant clairement de ces communications que suite à l'envoi de la demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014, contenant l'affirmation de l'épuisement des sources habituelles d'informations internes, les autorités espagnoles ont encore mis en route en mars 2015 une procédure de droit interne qui, d'après les indications fournies dans lesdites communications, a pour but et effet un examen approfondi de la situation fiscale des appelants pour les années d'imposition faisant également l'objet de la demande du 29 septembre 2014. Si le tribunal a encore pu légitimement faire abstraction de ces communications à défaut d'une traduction en langue française, la Cour est amenée, au vu des traductions afférentes lui soumises, à prendre en compte ces documents et elle estime qu'ils doivent être qualifiés d'éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le contenu de la demande de renseignements étrangère en son volet essentiel du respect de la condition de l'épuisement des sources habituelles d'informations internes dans l'Etat requérant.

Il est vrai que les demandes d'échange de renseignements en cause datent du 29 septembre 2014 et que la décision d'injonction directoriale a été prise le 9 janvier 2015, tandis que les communications des autorités espagnoles relatives à l'ouverture des procédures de vérification et d'enquête datent du 13 mars 2015 et représentent ainsi *a priori* des éléments postérieurs à la date de la décision directoriale attaquée.

Cependant, au cas où de nouveaux éléments de preuve sont produits au cours de l'instance contentieuse, permettant d'apprécier différemment la situation factuelle ayant existé au moment de la prise de la décision, le juge peut et doit les prendre en considération et, le cas échéant, annuler la décision administrative qui ne procède alors pas forcément d'une erreur en fait ou en droit, mais qui a été prise sur base d'une information incomplète. Dénier à l'administré, non le droit de se prévaloir en cours d'instance de faits nouveaux, droit qu'il n'a pas, mais celui de produire de nouveaux éléments de preuve se rapportant à la situation ayant existé au moment de la prise de la décision attaquée, reviendrait à le priver, le cas échéant, de la possibilité d'obtenir une décision prise sur la base de l'ensemble des éléments d'appréciation ayant existé au moment de la prise de la décision et correspondant ainsi à la situation réelle du moment, l'administration n'étant en effet pas obligée de reconsidérer une décision qu'elle a prise sans qu'un fait nouveau ne se soit produit (Cour adm. 20 mars 2014, n° 33780C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Recours en annulation, n° 23).

Il y a partant lieu de tenir compte des communications du 13 mars 2015 soumises en cause par les appelants en tant qu'éléments qui sont de nature à clarifier la situation factuelle ayant effectivement existé au regard de la condition de l'épuisement des sources d'information habituelles internes dans l'Etat requérant et, au vu des développements ci-avant, elles infirment l'affirmation des autorités espagnoles qu'il serait satisfait à cette condition pour la validité d'un échange de renseignements, de manière que les demandes d'échange de renseignements doivent être considérées comme ayant été prématurées en tant qu'émisses avant l'épuisement des procédures de droit interne espagnol.

La Cour tient à ajouter que la conclusion serait la même sous l'égide de l'article 27 de la Convention dans la mesure où l'épuisement des procédures de droit interne dans l'Etat requérant s'analyse en une condition pour admettre la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et se trouve expressément prévue par l'échange de lettres du 10 novembre 2009 relatif à l'article 27 de la Convention entre le ministre de l'Economie et des Finances espagnol et le ministre des Finances luxembourgeois.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a donné suite aux demandes d'échange de renseignements des autorités espagnoles du 29 septembre 2014 et que ses décisions d'injonction déferées du 9 janvier 2015 encourent l'annulation. L'appel principal est partant justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens.

Les appelants sollicitent encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à leur charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
joint les deux appels inscrits sous les numéros 36312C et 36313C du rôle,
reçoit les deux appels principaux ainsi que l'appel incident de l'Etat en la forme,
au fond, déclare les deux appels principaux justifiés,
partant, par réformation du jugement entrepris du 6 mai 2015,

- reçoit en la forme le recours en annulation en tant que dirigé contre les deux décisions d'injonction directoriales du 9 janvier 2015,
- dit que l'intervention volontaire de Monsieur ... est recevable dans le cadre de l'objet de la requête principale ainsi défini,
- dit que le recours en annulation est justifié et annule les décisions d'injonction déferées du 9 janvier 2015,

rejette l'appel incident de l'Etat comme n'étant pas justifié,
rejette la demande des appelants en allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros,
condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,
et lu à l'audience publique du 14 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la
Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE